

Вестник МСФО

Выпуск № 10

Это необходимо знать

В этом выпуске:

1. Это необходимо знать

- Раскрытие информации об ожидаемом воздействии МСФО (IFRS) 16
- Вопросы бухгалтерского учета для венесуэльских компаний (обновление на ноябрь 2018 г.)

Раскрытие информации об ожидаемом воздействии МСФО (IFRS) 16

Краткий обзор

МСФО (IFRS) 16, новый стандарт финансовой отчетности по учету аренды, вступает в силу для годовых отчетных периодов, начинающихся 1 января 2019 г. или после этой даты. Как и в случае с другими новыми стандартами финансовой отчетности, компании, готовящие отчетность по МСФО, должны раскрыть информацию, значимую для оценки воздействия МСФО (IFRS) 16, в периодах до принятия нового стандарта.

Годовой отчетный период 2018 г. является последним отчетным периодом до обязательного применения МСФО (IFRS) 16; следовательно, к моменту, когда компании будут публиковать свою годовую отчетность за 2018 г., они уже должны будут внедрить МСФО (IFRS) 16.

Европейское управление по надзору за рынком ценных бумаг (ESMA) опубликовало руководство, в котором указано, какая информация о воздействии МСФО (IFRS) 16 ожидается к раскрытию в годовой отчетности за 2018 г. В данной публикации рассказывается о требованиях МСФО и ожиданиях ESMA, а также представлены наши практические предложения по поводу вопросов, которые организации могли бы рассмотреть в рамках раскрытия информации.

Суть вопроса

Регуляторов интересует продуманное раскрытие информации об ожидаемом воздействии МСФО (IFRS) 16

В п. п. 30 и 31 МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» представлены требования к раскрытию информации, относящейся к ожидаемому воздействию пока еще не принятых новых стандартов финансовой отчетности. В частности, МСФО (IAS) 8 требует от организаций раскрывать имеющуюся информацию или обоснованную (расчетную) оценку

возможного влияния стандарта МСФО (IFRS) 16 на финансовую отчетность организации в период его первоначального применения.

В последнее время регуляторы концентрируют свое внимание на продуманном раскрытии информации о воздействии МСФО (IFRS) 16 в годовой отчетности за 2018 г. ESMA представило свои ожидания в отношении раскрытия этой информации в своем [Официальном сообщении от 26 октября 2018 г. в отношении Общеευропейских приоритетных вопросов в области годовой отчетности 2018 г.](#)

В частности, ESMA ожидает, что, поскольку годовая отчетность за 2018 г. будет публиковаться после вступления в силу требований МСФО (IFRS) 16, то компании, издающие такую отчетность, практически завершат внедрение МСФО (IFRS) 16 к моменту выпуска годовой отчетности за 2018 г. ESMA однозначно указало, что, согласно его ожиданиям, воздействие МСФО (IFRS) 16 должно быть известно или обоснованно оценено на момент подготовки годовой отчетности за 2018 г., а значит, такое воздействие следует раскрыть.

В связи с этим важно, чтобы организации тщательно обдумали ожидаемое воздействие МСФО (IFRS) 16 и могли представить конкретную и значимую информацию об этом.

Каковы последствия и на кого они распространяются?

Практические предложения в отношении продуманного раскрытия информации о воздействии МСФО (IFRS) 16

Все организации, у которых имеются арендованные активы, или у которых возникают ситуации, когда для оценки наличия аренды требуется применение суждения, должны будут продумать, как они будут раскрывать информацию об ожидаемом воздействии МСФО (IFRS) 16. Организации, у которых нет арендованных активов, должны будут решить, как они будут раскрывать информацию о том, что они не ожидают воздействия МСФО (IFRS) 16.



С учетом требований МСФО (IAS) 8 и ожиданий ESMA, ниже мы представляем свои практические предложения в отношении вопросов, которые организации могли бы рассмотреть в рамках раскрытия информации об ожидаемом воздействии МСФО (IFRS) 16:

NB: данные практические предложения представляют собой лишь примерные рекомендации в отношении того, как организация могла бы отреагировать на требование о раскрытии информации о воздействии МСФО (IFRS) 16. Следует раскрывать информацию, которая будет отражать специфику организации, при этом каждая организация должна рассмотреть вопрос о том, какая именно информация будет наилучшим образом соответствовать требованиям МСФО (IAS) 8 и ожиданиям регулятора, с учетом конкретных фактов и обстоятельств.

- Указать, что стандарт МСФО (IAS) 16 «Аренда» еще не использовался и будет применяться к годовым отчетным периодам, начинающимся с 1 января 2019 г., а также раскрыть дату, на которую организация собирается впервые применить МСФО (IFRS) 16
- Информация о структуре и статусе проекта организации по внедрению стандарта

Вопросы бухгалтерского учета для венесуэльских компаний (обновление на ноябрь 2018 г.)

Данная публикация заменяет собой публикацию INT2018-09 «Вопросы бухгалтерского учета для венесуэльских компаний (обновление на апрель 2018 г.)» из серии In brief.

Общая информация

В последние годы правительство Венесуэлы сохраняет режим строгого валютного контроля. Международные компании по-прежнему сталкиваются со значительными трудностями при репатриации доходов от венесуэльских предприятий. Наблюдается значительная неопределенность в отношении валютных курсов, сумм, которые можно репатриировать по определенному курсу,

- Описание вступающих в силу изменений в учетной политике, с указанием, будут ли применяться исключения (например, исключения в отношении аренды малоценных активов и краткосрочной аренды)
- Описание выбранного подхода к переходу на новый стандарт, а также указание на то, будут ли применяться упрощения практического характера
- Описание важнейших применявшихся суждений и оценочных значений (например, оценка того, содержит ли определенное соглашение признаки договора аренды, определение срока аренды, расчет ставки дисконтирования, а также оценка того, будут ли выделяться какие-либо компоненты услуг/аренды) и указание портфелей аренды, на которые МСФО (IFRS) 16 окажет значительное воздействие
- Количественная оценка ожидаемого воздействия (пересчет активов, обязательств и нераспределенной прибыли/корректировки вступительного остатка нераспределенной прибыли, или изменение активов, обязательств, доходов, расходов при применении нового стандарта, в зависимости от выбранного подхода к переходу на стандарт)

а также сроков репатриации. Темпы инфляции в Венесуэле остаются высокими. Также сохраняется высокий уровень государственного регулирования (т.е. регулируются цены и принят закон о занятости), который может ограничить полномочия руководства при принятии решений.

В течение 2017 г. в стране применялись два механизма обмена валют, а именно механизмы DIPRO и DICOM.

В конце января 2018 г., в целях создания единой системы, правительство Венесуэлы предприняло следующие действия:

- был заново запущен механизм DICOM, который с 26 января 2018 г. применяется ко всем операциям с иностранной валютой; и

- Если инвесторы используют альтернативные показатели результатов деятельности (например, EBITDA), и при этом ожидается, что МСФО (IFRS) 16 окажет значительное воздействие на такие альтернативные показатели, указать размер такого воздействия (с учетом руководства ESMA об использовании и раскрытии альтернативных показателей результатов деятельности)
- В случае применения упрощенного подхода к переходу на новый стандарт, следует объяснить возникающие разницы между раскрытыми текущими обязательствами по операционной аренде и остатками обязательств по аренде согласно МСФО (IFRS) 16, а также указать, что сравнительные данные по арендным обязательствам не пересчитывались.

Когда это будет применяться?

МСФО (IFRS) 16 применяется к годовым отчетным периодам, начинающимся 1 января 2019 г. или после этой даты. В связи с этим, как мы объяснили выше, ожидается, что информация, представленная в годовой отчетности за 2018 г., будет включать достаточные объяснения ожидаемого воздействия МСФО (IFRS) 16, особенно с учетом того, что годовая отчетность за 2018 г. будет выпускаться в 2019 г., уже после принятия МСФО (IFRS) 16.

- был исключен механизм DIPRO, который ранее использовался при импорте товаров и услуг, отнесенных к категории важнейших или приоритетных.

В августе 2018 г. правительство Венесуэлы объявило о денежной реформе, в результате которой была создана новая валюта – суверенный боливар (VES). Начиная с 20 августа 2018 г. она постепенно заменяет ранее действовавшую валюту – боливар (VEF) – по курсу 1 VES за 100 тыс. VEF. Организации должны будут адаптировать свои системы и процессы к новой валюте.



В сентябре 2018 г. правительство также ввело некоторые изменения в систему обмена валюты. Она предполагает возможность для финансовых учреждений осуществлять обмен иностранной валюты, который на практике осуществляется по единому курсу, устанавливаемому Центральным банком Венесуэлы (ЦБВ). Однако соответствующий регулирующий орган еще не выпустил правила и нормативы, которые позволили бы применять новую систему обмена. Таким образом, действие механизма DICOM сохраняется.

Обменные курсы в Венесуэле

Система обмена валют в рамках механизма DICOM предполагает применение единого установленного законом обменного курса, который публикует ЦБВ.

Аукционы по механизму DICOM, проводившиеся в 2018 г. (до даты настоящей публикации), привели к тому, что обменный курс колебался в пределах от 25 тыс. VEF за 1 долл. США (что соответствует 0,25 VES за 1 долл. США) на 5 февраля 2018 г. до 77,21 VES за 1 долл. США на 22 ноября 2018 г. Объемы этих аукционов в течение года были очень небольшими, однако в последние месяцы они начали увеличиваться в связи со значительной девальвацией валюты.

Оценка активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте

МСФО (IAS) 21 требует применения курса закрытия. При определении того, является ли курс курсом закрытия, организации следует рассмотреть вопрос о том, можно ли получить валюту по официальному курсу, и можно ли воспользоваться таким курсом для немедленной поставки валюты. На практике допустимой считается обычная административная задержка при получении средств.

В тех случаях, когда обмен между двумя валютами временно недоступен на дату операции или на последующую отчетную дату, организациям следует, согласно требованию [п. 26 МСФО \(IAS\) 21](#), применить курс, действовавший на первую дату, когда обмен стал возможен.

Обменный курс DICOM, публикуемый ЦБВ, может считаться спот-курсом, и его можно использовать для пересчета денежных активов и обязательств. Однако каждая организация, с учетом своих специфических обстоятельств, должна

будет определить, соответствует ли официальный обменный курс определению курса закрытия (см. ниже дополнительные ссылки на решение Комитета по разъяснениям МСФО, выпущенное в сентябре 2018 г.).

Организациям следует показывать примененный курс и его воздействие на суммы, отраженные в финансовой отчетности. Любые значительные положения учетной политики и суждения, использованные при определении такого курса, следует раскрывать в соответствии с требованиями, указанными в [п. п. с 117 по 124 МСФО \(IAS\) 1 «Представление финансовой отчетности»](#). Руководству также следует рассмотреть вопрос о раскрытии чувствительности к применению разных обменных курсов в соответствии с [п. 129 МСФО \(IAS\) 1, в рамках раскрытия информации об источниках неопределенности в оценках \(согласно требованиям п. п. 125-133 МСФО \(IAS\) 1\)](#).

Чистые активы дочерней организации в Венесуэле

Чтобы пересчитать чистые активы иностранного подразделения, материнские компании обычно применяют курс, по которому перечисляются дивиденды, поскольку обычно именно этот курс применяется в ситуации, когда средства от деятельности иностранного подразделения перечисляются материнской компании на отчетную дату.

Руководству следует учесть конкретные обстоятельства (в том числе, при необходимости, мнение соответствующего регулятора), а также, возможно, получить юридическую консультацию в отношении курса, который будет применяться для выплаты дивидендов. Руководству также следует принять во внимание решение Комитета по разъяснениям МСФО, выпущенное в сентябре 2018 г., в котором рассматривается определение обменного курса в чрезвычайных обстоятельствах, действующих в настоящее время в Венесуэле. В решении Комитета описываются следующие обстоятельства: возможность обмена валюты регулируется механизмами обмена и обменными курсами, установленными властями; валюта в течение длительного времени не подлежит обмену, в результате чего организация не в состоянии получить иностранную валюту с помощью имеющихся систем обмена.

Комитет по разъяснениям пришел к выводу, что в описанных ситуациях организациям нужно определить, соответствует ли официальный обменный курс или обменные курсы определению заключительного курса (который представляет собой курс спот на конец отчетного периода).

Поскольку в Венесуэле часто меняются экономические условия, Комитет по разъяснениям МСФО также указал на то, что организациям необходимо переоценивать любые значимые изменения в обстоятельствах на конец каждого периода.

Следует раскрыть информацию о курсе, который применяется при пересчете валют, а также влияние такого курса. Любые существенные положения учетной политики и суждения, использованные при определении такого курса, следует раскрывать в соответствии с требованиями, указанными в [п. п. с 117 по 124 МСФО \(IAS\) 1](#). Руководству также следует рассмотреть вопрос о раскрытии чувствительности к применению разных обменных курсов в соответствии с [п. 129 МСФО \(IAS\) 1, в рамках раскрытия информации об источниках неопределенности в оценках \(согласно требованиям п. п. 125-133 МСФО \(IAS\) 1\)](#). В решении Комитета по разъяснениям МСФО дается ссылка на эти требования к раскрытию информации, а также отмечается, что любые значительные ограничения по получению доступа или использованию активов и урегулированию обязательств в Венесуэле следует раскрывать в соответствии с [п. п. 20 и 22 МСФО \(IFRS\) 12](#).

Консолидация венесуэльских дочерних организаций

Иногда возникает вопрос, не означает ли продолжение неопределенности и сложностей с репатриацией, что международным компаниям следует рассмотреть вопрос о прекращении консолидации их венесуэльских дочерних организаций в соответствии с МСФО.

Международным компаниям следует прекращать консолидировать венесуэльские дочерние организации только в том случае, когда они более не соответствуют трем критериям контроля согласно МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность». Одна лишь неопределенность в отношении репатриации прибыли и ограничений обмена валюты вряд ли приведет к потере контроля в соответствии с МСФО (IFRS) 10. Однако каждую ситуацию следует рассматривать отдельно.



Инвестор контролирует объект инвестиций при наличии у него всех следующих элементов:

- он обладает полномочиями в отношении объекта инвестиций;
- он подвергается рискам, связанным с переменным доходом от участия в объекте инвестиций, и имеет право на получение такого дохода;
- он имеет возможность использовать свои полномочия в отношении объекта инвестиций с целью оказания влияния на величину дохода инвестора. [\[МСФО \(IAS\) 10.7 \(a\)-\(c\)\]](#).

Если меняется один или несколько элементов контроля, то организации следует пересмотреть вопрос о наличии контроля.

Инвестор утрачивает контроль над своей дочерней организацией когда он более не обладает полномочиями в отношении ее значимой деятельности, в связи с чем он теряет способность контролировать свой переменный доход. Это высокий порог отсека. При наличии у организации полномочий, она должна продемонстрировать (с тем, чтобы установить отсутствие контроля), что она не подвергается рискам, связанным с переменным доходом. Трудности при репатриации прибыли и неопределенность в отношении обменного курса еще не означают утрату контроля.

Это следует из [пункта B83](#) МСФО (IFRS) 10, в котором указывается: «Инвестор, имеющий полномочия в отношении объекта инвестиций, может утратить контроль над таким объектом инвестиций, если этот инвестор утрачивает право на получение доходов или более не несет обязанностей».

Материнская компания, которая продолжает управлять значимой деятельностью объекта своих инвестиций в Венесуэле, соответствует критерию наличия полномочий, и, скорее всего, будет по-прежнему подвергаться рискам, связанным с переменным доходом. Такие доходы могут быть положительными или отрицательными, и не только финансовыми по своей природе (см. [п. п. B56 и B57](#) МСФО (IFRS) 10).

Различные международные материнские компании могут оказаться в разных обстоятельствах, и каждый раз следует внимательно изучать все факты. Однако мы считаем, что большинство международных материнских компаний с дочерними организациями в Венесуэле в существующих условиях будут по-прежнему консолидировать их.

Материнской компании нужно рассмотреть вопрос о наличии значительных сомнений в отношении наличия контроля.

Организации также следует обдумать, какую информацию она будет раскрывать для объяснения существенных суждений и допущений, использованных для оценки контроля. [\[МСФО \(IFRS\) 12, п. 7\]](#). Кроме того, организация должна раскрывать значительные ограничения своей возможности по получению доступа и использованию активов группы или к урегулированию обязательств группы. [\[МСФО \(IFRS\) 12, п. 13\]](#).

Гиперинфляция, оценка общего индекса цен и вопросы обесценения

Венесуэла является страной с гиперинфляционной экономикой, поэтому следует применять МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляционной экономики». Просим обратиться к публикации из серии [In brief INT2018-01](#) «Гиперинфляционная экономика на 31 декабря 2017 г.», в которой представлен перечень стран с гиперинфляционной экономикой на 31 декабря 2017 г.

Применение [МСФО \(IAS\) 29](#) требует использования «общего индекса цен, отражающего изменения в покупательной способности». Официальным органом, ответственным за публикацию показателей инфляции в Венесуэле, является ЦБВ. Однако ЦБВ не публикует официальные показатели с декабря 2015 г.

В [МСФО \(IAS\) 29](#) рассматриваются обстоятельства, при которых общий индекс цен может быть не доступен, и предлагается оценивать уровень инфляции на основании девальвации валюты страны с гиперинфляционной экономикой по отношению к сравнительно стабильной иностранной валюте. Однако, в связи со строгими правилами валютного контроля, действующими в Венесуэле, девальвация валюты не отражает уровень инфляции, в связи с чем этот показатель не используется в качестве альтернативы для оценки инфляции.

В этих обстоятельствах для оценки общего индекса цен требуется применение суждения. Это можно сделать, например, путем привлечения внешних экспертов для оценки инфляции. С другой стороны, организации могут оценить инфляцию собственными силами и подтвердить свои оценки путем сравнения со значениями диапазонов, оцененных экспертами, а также с прочей общедоступной информацией, такой как финансовые отчеты, экономическая информация из официальных источников и т.д.

Уровень примененного индекса цен и его воздействие следует раскрывать в соответствии с [п. 39 МСФО \(IAS\) 29](#). Любые существенные положения учетной политики и суждения, использованные при определении уровня инфляции, следует раскрывать в соответствии с требованиями, указанными в [п. п. с 117 по 124 МСФО \(IAS\) 1](#). Руководству также следует рассмотреть вопрос о раскрытии чувствительности к применению разных уровней инфляции в соответствии с [п. 129 МСФО \(IAS\) 1, в рамках раскрытия информации об источниках неопределенности в оценках \(согласно требованиям п. п. 125-133 МСФО \(IAS\) 1\)](#).

Наконец, учитывая значительно высокий уровень инфляции в Венесуэле, организации должны помнить о том, что неденежные активы, пересчитанные в соответствии с руководством МСФО (IAS) 29, по-прежнему подлежат оценке на предмет обесценения в соответствии с применимым руководством. Если возмещаемая стоимость актива составляет менее его пересчитанной суммы, то стоимость такого актива уменьшается, даже если обесценение актива не требовалось в финансовой отчетности, составленной по первоначальной стоимости. Начисление по обесценению отражается в составе прибыли или убытка.

Остатки денежных средств

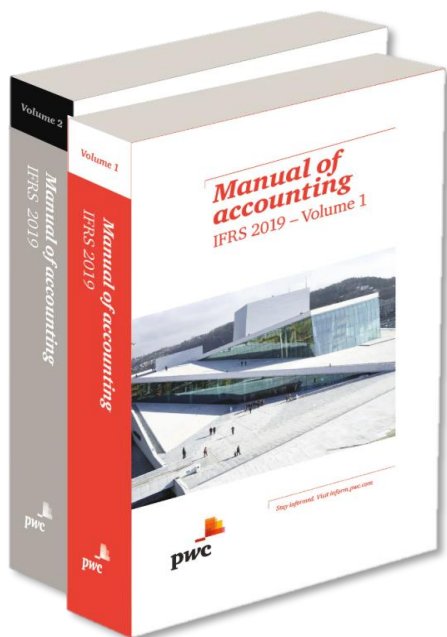
Руководству следует также рассмотреть раскрытие информации согласно МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» о влиянии валютного контроля в Венесуэле на возможность группы использовать остатки денежных средств для целей общего характера.

На последней странице...

В **ноябре 2018 г.** Совет по МСФО опубликовал изменения в плане своей работы.

Новый план работы включает следующие вопросы в порядке их обсуждения:

- МСФО (IFRS) 17 «Договоры страхования»
- Основные формы финансовой отчетности
- Вопросы внедрения МСФО
- Комментарий руководства
- Классификация обязательств на краткосрочные и долгосрочные (Поправка к МСФО (IAS) 1)
- Обновление ссылки на Концептуальные основы (Поправки к МСФО (IFRS) 3)
- Деятельность, подлежащая тарифному регулированию



Оформите предварительный заказ уже сейчас: Руководство по бухгалтерскому учету – МСФО 2019 г. (в двух томах)

Основные изменения включают:

- Поправки к МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» – Поправки к программе, секвестр или погашение
- Ежегодные усовершенствования МСФО, цикл 2015–2017 гг.
- Поправка к МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» – Характеристики предоплаты с негативной компенсацией
- Поправки к МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации» – Долгосрочные доли участия в ассоциированных организациях и совместных предприятиях
- Новая редакция концептуальных основ выпущена в марте 2018 г.

Более подробная информация представлена на сайте www.pwc.com/manual

Контактные лица, у которых можно получить дополнительные разъяснения по методологическим аспектам МСФО



*Обязательства,
признание выручки
и прочие вопросы*

Эдриан Дэдд

Партнер

+ 7 (495) 967-61-91
adrian.dadd@ru.pwc.com



*Объединение компаний
и принятие МСФО*

Анна Узорникова

Партнер

+ 7 (495) 232-56-10
anna.uzornikova@ru.pwc.com

В случае если вы не хотите в дальнейшем получать информационную рассылку от PwC, пожалуйста, отправьте по электронной почте письмо с указанием наименования вашей компании со своего рабочего адреса на адрес tamara.x.osmanova@pwc.com

Настоящая публикация подготовлена исключительно для создания общего представления об обсуждаемом в ней предмете и не является профессиональной консультацией. Не рекомендуется действовать на основании информации, представленной в настоящей публикации, без предварительного обращения к профессиональным консультантам.

Не предоставляется никаких гарантий, прямо выраженных или подразумеваемых, относительно точности и полноты информации, представленной в настоящей публикации. Если иное не предусмотрено законодательством РФ, компании сети PricewaterhouseCoopers, их сотрудники и уполномоченные представители не несут никакой ответственности за любые последствия, возникшие в связи с чьими-либо действиями (бездействием), основанными на информации, содержащейся в настоящей публикации, или за принятие решений на основании информации, представленной в настоящей публикации.

Под «PwC» понимается акционерное общество «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» или, в зависимости от контекста, другие фирмы, входящие в глобальную сеть PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL). Каждая фирма сети является самостоятельным юридическим лицом.

© АО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит», 2019. Все права защищены.